

Audience publique du 4 octobre 2006

Recours formé Monsieur ..., Luxembourg
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 20968 du rôle, déposée le 30 janvier 2006 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., ... , demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 octobre 2005 portant rejet de sa réclamation introduite le 11 février 1998 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1993, émis 13 novembre 1997 par le bureau d'imposition Luxembourg 5, section des personnes physiques ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 mai 2006 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en ses plaidoiries à l'audience publique du 20 septembre 2006, Monsieur ... n'ayant été ni présent, ni représenté.

Le 17 juin 1997, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes adressa à Monsieur ... un courrier l'informant des points sur lesquels l'administration avait envisagé de s'écarter de sa déclaration d'impôt 1993 à son désavantage aux termes du § 205 (3) de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et le même bureau émit en date du 13 novembre 1997 un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 1993 portant notamment application à son égard du barème de la classe d'impôt I.

Par courrier du 3 février 1998, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation succincte à l'encontre du prédit bulletin d'impôt, complétée par un courrier du 9 mars 1998.

Le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta cette réclamation par décision du 25 octobre 2005 et Monsieur ... a introduit contre cette décision directoriale de rejet un recours contentieux par requête déposée le 30 janvier 2006 tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la prédite décision directoriale.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit.

Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Le demandeur se réfère en ce qui concerne le fond de son recours très succinctement à sa prise de position adressée le 2 juillet 1997 au préposé du bureau d'imposition compétent ainsi qu'à sa réclamation adressée au directeur et sollicite son classement dans la classe d'impôt II/1, et subsidiairement, il demande la prise en compte dans le cadre du calcul de sa charge fiscale de « *toutes les charges supplémentaires indiquées dans ma déclaration de l'impôt 1993* ».

Le délégué du Gouvernement, pour sa part, estime que ce serait à bon droit que le directeur a approuvé le bureau d'imposition pour avoir refusé d'imposer Monsieur ... collectivement avec son épouse sans domicile fiscal au Luxembourg. Il relève à ce sujet que de l'aveu même du demandeur, les époux ...-... vivaient séparés de fait depuis des années et qu'ils ont divorcé le 18 février 1993 ; il souligne que Madame ... vivait de facto en Autriche où elle suivait des études et avait emmené l'enfant commun, de sorte à ne pas avoir eu de domicile fiscal luxembourgeois.

Il avance encore que la qualité d'étudiant de l'épouse ne serait pas pertinente, la convention austro-luxembourgeoise contre la double imposition du 18 octobre 1962 ne contenant pas de règle particulière concernant le domicile fiscal des étudiants.

En ce qui concerne, la question des « *charges supplémentaires* » ainsi qualifiées par le demandeur, le délégué du Gouvernement, après avoir souligné l'imprécision du terme employé, et en supposant que le demandeur vise par là les dépenses spéciales et charges extraordinaires, expose que Monsieur ..., après avoir bénéficié d'un abattement pour charges extraordinaires en vertu de l'article 127bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* » en raison de l'enfant commun qui ne faisait pas partie de son ménage, ne pourrait pas prétendre au titre de ce même enfant à une déduction pour charges permanentes payées à son conjoint.

Quant aux frais du divorce, il estime qu'ils ne seraient déductibles en vertu de l'article 127 LIR que dans la mesure où ils dépasseraient 7 pour cent du revenu imposable du demandeur, « *ce qui n'est pas le cas* ».

En ce qui concerne la classe d'impôt, les éléments fournis par le demandeur au tribunal se limitent à l'affirmation contenue dans sa prise de position adressée le 2 juillet 1997

au préposé du bureau d'imposition compétent ainsi qu'à sa réclamation adressée au directeur que *« le soussigné estime toujours que Madame ... était en 1993 à considérer comme résident au même titre que tous les autres résidents vivant à l'étranger du fait que le Grand-Duché ne dispose d'aucune université »*.

En revanche, il résulte de la décision directoriale déférée au tribunal, non contestée en ce point par le demandeur, que *« il est constant en cause que l'ex-épouse du conjoint, habitant à l'époque en Autriche ensemble avec l'enfant commun, ne résidait pas avec le réclamant lors de ses retours au Luxembourg »*.

En ce qui concerne la question de la classe d'imposition devant être retenue dans le chef du demandeur, l'analyse des moyens du demandeur implique en premier lieu l'examen de la question de savoir si lui-même et le cas échéant Madame ... ont satisfait à l'ensemble des conditions fixées par la législation applicable à l'année 1993 afin d'être imposés selon le barème de la classe d'impôt II.

En vertu de l'article 119 paragraphe 3 LIR, *« la classe II comprend :*

- a) les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3,*
- b) les personnes veuves dont le mariage a été dissous par décès au cours de trois années précédant l'année d'imposition,*
- c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ».*

Il est constant en l'espèce que le demandeur et Madame ... ne rentraient pas dans les hypothèses visées par les alinéas b) et c) du paragraphe 3 de l'article précité et par conséquent, il y a lieu de vérifier s'ils remplissaient les conditions déterminées par l'hypothèse visée *sub a)* du paragraphe 3 précité, étant entendu qu'à partir du moment où ils ne sont pas visés par cette dernière hypothèse, ils devront être rangés soit dans la classe d'imposition I a, telle que définie au paragraphe 2 dudit article 119, soit à la classe I telle que déterminée au paragraphe 1^{er} du même article.

L'article 3 LIR, auquel il est fait référence *sub a)* du paragraphe 3 précité dispose que

« sont imposés collectivement

- a) les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire ;*
- b) les contribuables résidents qui se marient en cours de l'année d'imposition;*
- c) les époux qui deviennent contribuables résidents en cours de l'année d'imposition et qui ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire ».*

En l'espèce, il est encore constant que la situation du demandeur et de Madame ... durant l'année 1993 ne rentre pas dans les prévisions *sub b)* et *c)* de l'article 3 précité et il échet partant de vérifier s'ils sont susceptibles de remplir les conditions telles que déterminées *sub a)* du même article 3.

Etant donné qu'il n'est pas contesté que les époux ...-... n'ont pas vécu en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une décision d'une autorité judiciaire, il appartient au tribunal de vérifier si les deux époux ont été, au début de l'année d'imposition 1993, contribuables résidents au Luxembourg.

L'article 2 LIR soumet la qualité de contribuable résident à la condition d'avoir son domicile fiscal ou son séjour habituel au Grand-Duché de Luxembourg. Ces deux notions sont précisées respectivement par les paragraphes 13 et 14 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée *Steueranpassungsgesetz*, en abrégé « *StAnpG* ». Dans la mesure où les moyens du demandeur ne tendent point à faire admettre l'existence d'un domicile fiscal dans le chef de son épouse pour l'année 1991, mais seulement celle d'un séjour habituel, il y a lieu de confiner l'analyse aux conditions afférentes.

La notion de séjour habituel au sens du paragraphe 14, alinéa 1^{er} *StAnpG* vise l'endroit où une personne séjourne dans des circonstances qui font apparaître qu'elle reste dans cette localité ou dans ce pays non seulement à titre passager. Le séjour habituel est admis de droit lorsque le séjour effectif au pays excède six mois consécutifs (« *Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate* »).

Il convient par ailleurs de relever qu'aux termes de la convention austro-luxembourgeoise du 18 octobre 1962 tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et plus particulièrement de son article 2 :

« (...) »

2) *Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragstaaten" eine natürliche Person, die nach dem Recht dieses Vertragstaates dort auf Grund ihres Wohnsitzes oder ihres gewöhnlichen Aufenthaltes steuerpflichtig ist, oder eine juristische Person, die nach dem Recht dieses Vertragstaates dort auf Grund ihres Sitzes oder des Ortes ihrer tatsächlichen Leitung steuerpflichtig ist.*

3) *Ergibt sich nach den Bestimmungen des Absatzes 2 für eine natürliche Person ein Wohnsitz in beiden Vertragstaaten, so ist der Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens wie folgt zu ermitteln:*

a) *der Wohnsitz einer natürlichen Person gilt als in dem Vertragstaat gelegen, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt ihr Wohnsitz als in dem*

Vertragstaat gelegen, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen)

- b) *kann nicht bestimmt werden, in welchem der beiden Vertragstaaten die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt ihr Wohnsitz als in dem Vertragstaat gelegen, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (...) ».*

Il s'ensuit que cette convention contre les doubles impositions, applicable à la situation de Madame ..., tranche la question de la résidence sur base du critère du séjour effectif, défini par ce texte comme étant l'endroit où résident les intérêts principaux de la personne en question, sinon comme l'endroit où cette personne a son séjour habituel.

En l'espèce, il résulte des éléments du dossier que Madame ... vivait en 1993 en Autriche avec l'enfant commun et qu'elle ne retournait qu'épisodiquement au Luxembourg.

Il s'ensuit que Madame ... n'était pas un contribuable résident au Luxembourg au cours de l'année 1993, tandis qu'il n'est pas contesté que le demandeur était un contribuable résident au Luxembourg. Comme seulement l'un des deux époux a eu son domicile fiscal ou sa résidence habituelle au Luxembourg au 1^{er} janvier 1993, les époux ...-... n'ont pas pu être imposés collectivement au Luxembourg d'après l'article 3 LIR et furent ainsi exclus du bénéfice de la classe d'impôt II conformément à l'article 119 LIR.

Cette conclusion n'est pas éternuée par les allusions non autrement précisées du demandeur dans sa réclamation relatives à un statut spécifique des étudiants, étant donné, d'une part, que le demandeur reste en défaut de préciser la base légale de cette prétention simplement effleurée, et, d'autre part, l'absence d'un tel statut dans la convention austro-luxembourgeoise contre les doubles impositions.

Le demandeur, outre qu'il revendique le bénéfice d'un classement en classe d'imposition II, demande rejetée ci-avant, semble également solliciter la prise en compte de l'enfant commun lors de la fixation de la classe d'impôts, encore qu'une telle demande ne figure pas explicitement dans la requête introductive d'instance, le demandeur se contentant de réclamer son classement en classe d'impôt II/1.

L'imposition collective du contribuable avec son ou ses enfants mineur(s) n'est admise, au vu de l'article 4 L.I.R., que si les enfants mineurs sont à prendre en considération pour la détermination de sa cote d'impôt en vertu des dispositions de l'article 123 L.I.R. et font partie de son ménage. Aux termes dudit l'article 123 L.I.R., une modération d'impôt en raison des descendants du contribuable n'est possible qu'à la condition que ceux-ci aient fait partie de son ménage au cours de l'année d'imposition. L'article 123 (3) L.I.R. dispose encore dans son 2^e alinéa que « *nul ne peut, pour une même année, faire partie de plus d'un ménage, sauf lorsqu'il passe définitivement, au cours de cette année, d'un ménage à l'autre* ».

Afin de déterminer si, par rapport à cette condition de l'appartenance au ménage du contribuable, la fille du demandeur est susceptible de donner lieu à une modération d'impôt au sens de l'article 123 L.I.R., il y a lieu d'établir dans un premier temps de quel ménage cette personne a fait partie en 1991.

La notion de ménage au sens de l'article 123 L.I.R. doit s'interpréter au regard des dispositions contenues par ailleurs dans cet article qui établit en son point (3) des critères

clairs et précis en la matière en disposant que « *un enfant est censé faire partie du ménage du contribuable lorsqu'il vit sous le même toit que ce dernier ou bien lorsqu'il séjourne passagèrement ailleurs pour une raison autre que celle d'une occupation essentiellement lucrative. Nul ne peut, pour une même année, faire partie de plus d'un ménage, sauf lorsqu'il passe définitivement, au cours de cette année, d'un ménage à un autre* ».

Il résulte des éléments soumis au tribunal, non contestés par le demandeur, que l'enfant commun résidait auprès de sa mère en Autriche et faisait dès lors partie du ménage de celle-ci, de sorte à ne pas avoir pu faire partie, en même temps du ménage de Monsieur ... au sens de l'article 123 L.I.R..

La demande du requérant tendant à obtenir son classement en classe d'impôt II / I est dès lors à rejeter.

Le demandeur sollicite encore dans sa requête introductive d'instance la prise en considération « *dans le cadre du calcul de [sa] charge fiscale de toutes les charges supplémentaires indiquées dans [sa] déclaration de l'impôt 1993* ».

Le tribunal constate à ce sujet que le demandeur a sollicité dans sa déclaration d'impôts la prise en compte, à un titre ou à un autre, de postes aussi divers que des frais d'obtention tels que des frais de bureau, des prêts étudiants, des contributions à des associations et des chambres professionnelles, des livres et périodiques, des pertes de location, ou encore des « *rentes et charges permanentes payées au conjoint divorcé suivant convention entre parties* », sans compter diverses « *Sonderausgaben* » également indiquées à ladite déclaration.

Le tribunal relève encore que le bureau d'imposition a procédé à des redressements en ce qui concerne divers frais d'obtention, les pertes de location, les dépenses spéciales, et plus particulièrement les intérêts débiteurs payés sur le prêt étudiant de l'épouse du demandeur ainsi que les cotisations d'épargne-logement, ainsi que les charges extraordinaires représentée par les frais de divorce.

Le tribunal retient enfin que tous ces divers postes ont fait l'objet de la réclamation et ont été visés par la décision directoriale, qui a exhaustivement pris position par rapport à ces demandes au vu des dispositions légales applicables.

Force est cependant de constater que le demandeur n'a pas précisé dans sa requête introductive d'instance quels points litigieux il entend soumettre au contrôle du tribunal, les termes utilisés par le demandeur - « *charges supplémentaires* » - outre qu'ils ne correspondent à aucune notion juridique, ne permettant pas au tribunal d'identifier avec précision les éléments que le demandeur entend voir prendre en considération, de sorte que le tribunal doit admettre que le demandeur entend voir toiser tous les éléments portés en déduction dans sa déclaration d'impôt. Si le délégué du Gouvernement, en relevant également l'imprécision du terme employé, a supposé, pour les besoins de la discussion, que le demandeur vise par là spécifiquement les dépenses spéciales et charges extraordinaires, le tribunal ne saurait cependant procéder à une quelconque analyse sur base de suppositions, au risque d'exclure le cas échéant arbitrairement certains éléments de son analyse.

Force est encore de constater que le demandeur s'est contenté dès lors de soumettre au tribunal « en vrac » et sans distinction des éléments de sa situation patrimoniale obéissant

pourtant en droit à des règles distinctes et ce sans fournir le moindre élément tangible, voire une quelconque explication en droit ou en fait susceptible d'énervier l'argumentation juridique du directeur, de sorte que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ces points, ne peut que constater que lesdits motifs de refus n'ont pas été utilement combattus, le demandeur n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'étant contenté de réclamer la prise en compte de ses « *charges supplémentaires* » de manière à ne pas avoir mis le tribunal en mesure d'engager utilement un quelconque débat afférent.

En effet, si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond en la présente matière, il n'en demeure pas moins que saisi d'un recours contentieux portant contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer ne peut s'effectuer que dans le cadre des moyens invoqués par le demandeur pour contrer les motifs de refus spécifiques à l'acte déféré, mais que son rôle ne consiste pas à procéder indépendamment des motifs de refus directoriaux à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur. Il ne suffit dès lors pas de contester la conclusion d'une décision administrative donnée, en renvoyant en substance le juge administratif au contenu du dossier administratif, mais il appartient au requérant d'établir que la décision critiquée est non fondée ou illégale pour l'un des motifs énumérés à l'article 2, alinéa 1^{er} de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif tant en ce qui concerne sa conclusion que sa motivation.

En l'espèce, il aurait ainsi appartenu du demandeur, confronté au refus directorial, de justifier pour chaque poste revendiqué en quoi et en vertu de quelle disposition légale les « *charges supplémentaires* » ainsi qualifiées seraient le cas échéant déductibles.

Etant donné cependant qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions, il y a lieu de retenir que la simple demande non autrement circonstanciée, même par référence à la réclamation ayant été rejetée par la décision directoriale déférée, ne permet pas au tribunal de mettre utilement en cause ni la légalité ni le bien-fondé de la décision directoriale litigieuse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 octobre 2006 par :

Mme Lenert, vice-président,
Mme Thomé, juge,
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert